Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 35062 du rôle
Inscrit le 14 août 2014

Audience publique du 3 novembre 2014

Recours formé par
la société anonyme .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 35062 du rôle et déposée le 14 août 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ....., ayant son siège social à L-…., immatriculée au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ..... , représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à l'annulation d'une décision du 16 juillet 2014 du directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 12 septembre 2014 ;

Vu l'ordonnance du vice-président de la deuxième chambre du tribunal administratif du 12 septembre 2014 autorisant les parties à déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé par Maître Alain Steichen au greffe du tribunal administratif en date du 26 septembre 2014 au nom de société anonyme ..... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 8 octobre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Alain Steichen et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 octobre 2014.

Par courrier du 16 juillet 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société anonyme ....., ci-après dénommée « la société .....», de lui fournir des renseignements pour le 25 août 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 19 mars 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive

77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». La demande est libellée en ces termes :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 19 mars 2013 de la part de l'autorité compétente française sur la base de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 25 août 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

Sàrl …..

Adresse connue : …..

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée résulte de ce qui suit.

Afin de clarifier la situation fiscale de leur contribuable, les autorités fiscales françaises nécessitent certaines informations afin de vérifier les flux financiers relatifs aux prestations d'assistance entre la société .... et la société …..

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2012

- Veuillez indiquer qui était le titulaire du compte ….. auprès de la Banque …. à …. ;

-Veuillez fournir les noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur ce compte ;

-Veuillez indiquer le nom de la personne ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne tombe pas dans le période visée ;

-Veuillez préciser les soldes d'ouvertures et de clôture de ce compte pour la période visée ;

-Veuillez indiquer le montant de impôts payés sur les intérêts durant cette période ;

-Veuillez fournir les relevés bancaires de ce compte pour la période visée.

-Veuillez indiquer s'il y a eu d'autres prestations facturées entre la société ..... et la société ......

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.(…) »

Par requête déposée en date du 14 août 2014 au greffe du tribunal administratif, la société .....a fait déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision précitée.

A titre liminaire, il y a lieu de relever que la décision déférée fait référence, dans sa rubrique « *Concerne* », tant à la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 », qu'à la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi qu'à la loi modifiée du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16/UE, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 ». Par ailleurs, il apparaît du libellé de la décision que le directeur n'a lui-même pas pris position sur la question de l'applicabilité des dispositions en question dès lors qu'il indique qu'« *après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* »[1]. Il s'y ajoute que le critère de la *« pertinence vraisemblable des renseignements ou des informations* » est commun aux deux corps législatifs, à savoir la convention fiscale conclue entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que la directive 2011/16/UE .

En présence de deux bases légales différentes invoquées par le directeur dans la décision déférée, à savoir la convention fiscale conclue entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 et la directive 2011/16/UE , il y a lieu de constater que tant le demandeur que le délégué du gouvernement ont eux-mêmes invoqué les dispositions des deux bases légales sus-visées. Le délégué du gouvernement, s'est de surcroît référé aux dispositions de la loi du 31 mars 2010. Afin de pouvoir déterminer les dispositions applicables à la décision déférée, il convient d'y appliquer les enseignements dégagés par la Cour administrative dans un arrêt du 6 août 2014 portant le numéro 34773C du rôle par laquelle elle s'est prononcée dans une affaire similaire et qui a déterminé qu'étant donné que la directive 2011/16/UE telle que transposée par la loi du 29 mars 2013 prévoirait un échange plus large que la convention fiscale conclue entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, il y avait lieu d'examiner la validité de la décision directoriale primairement par rapport à ces dispositions[2].

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévu à l'article 6 de la même loi sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi

---

[1] Voir en ce sens, deux arrêts de la Cour administrative du 30 juillet 2014 portant les numéros 34699C et 34700C disponible sous www.jurad.etat.lu

[2] Cour adm. 6 août 2014, n° 34772C du rôle disponible sous www.jurad.etat.lu

du 31 mars 2010 et que l'article 6 (1) de la loi du 29 mars 2013 prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale.

Le délégué du gouvernement a soulevé un moyen tenant à la recevabilité de la requête en soutenant que la société ..... ne ferait pas état d'un intérêt personnel, direct, actuel et certain au motif de l'absence de tout préjudice à son égard dans la mesure où elle se limiterait à remettre en cause la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Il ajoute que l'enquête menée par les autorités fiscales françaises pourrait faire apparaître des éléments de nature à influencer l'établissement de l'impôt de la société à responsabilité limitée de droit français ....., en abrégé « ..... » et qu'il n'appartiendrait pas à la société ..... d'entraver le contrôle fiscal en cours.

La société .....rétorque que s'il ne serait pas contesté que l'intérêt d'une partie à agir doit être personnel, direct, actuel et certain, il n'en demeurerait pas moins qu'en matière d'échange de renseignements, la protection de la vie privée jouerait un rôle primordial de sorte que tout contribuable aurait un intérêt à agir face à une demande d'échange de renseignements qu'il estime illégale dans la mesure où sa sphère privée serait atteinte. Elle est d'avis qu'étant visée par la décision déférée qui lui enjoindrait à divulguer des informations ou documents non publics de nature à sortir des effets ayant une incidence sur sa vie personnelle, elle aurait un intérêt personnel, direct, actuel et certain.

L'intérêt à agir conditionnant la recevabilité d'un recours administratif ne doit pas seulement être personnel et direct, effectif, né et actuel, mais il doit encore être légitime[3]. En l'espèce, il ressort sans équivoque des pièces et éléments soumis à l'examen du tribunal, et en particulier de la demande d'échange de renseignements émanant des autorités françaises, que la société ..... est la société mère de la société ..... faisant l'objet du contrôle fiscal concerné en France dont elle détient 100% des actions. Au titre dudit contrôle fiscal, les autorités françaises souhaitant obtenir des renseignements quant à la « *convention d'assistance entre la société ..... et la société ..... pour un montant d'honoraires de …..€ annuel* », ainsi qu'elles le formulent dans la demande d'échange de renseignements, ont requis la communication d'un certain nombre de documents que détiendrait la société ...... Ainsi, indépendamment des considérations tenant à la personnalité distincte des sociétés concernées, s'agissant en l'espèce de rapports sociétaux entre une société mère et une société filiale à 100%, force est de considérer que les intérêts de l'une d'entre elles sont de nature à influencer directement les intérêts de l'autre. Il s'ensuit qu'ayant été requise de divulguer des informations ou documents non publics concernant ses relations contractuelles avec sa filiale aux autorités fiscales françaises, ainsi qu'elle le souligne à juste titre, la société .....dispose d'un intérêt légitime, personnel, direct, actuel et certain à agir dans le cadre de la présente instance, toute solution quant à cette dernière, la concernant en premier chef et étant de nature à pouvoir potentiellement porter atteinte à ses intérêts de sorte qu'elle répond à la condition

[3] Trib. adm. 27 janvier 1999; n° 10858, Pas.adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 14 et les autres références y citées.

posée à l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 selon lequel « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par la décision ainsi qu'à tout tiers intéressé* ». Il s'ensuit que le moyen de recevabilité est à écarter pour ne pas être fondé.

Plus aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé, le recours est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

En droit, la demanderesse reproche, en substance, à la décision déférée d'avoir méconnu le critère de « *pertinence vraisemblable* » des renseignements requis, tel que ce critère serait déterminé par l'article 22 de la Convention conclue entre le Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970 et par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la Convention », ainsi que par l'article 26 du Modèle de Convention OCDE et qui aurait pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible pour autant qu'il n'aboutisse pas à une « *pêche aux renseignements* ». En effet, elle estime qu'en l'espèce, malgré le fait qu'elle ait obtempéré aux injonctions de la décision déférée en communiquant tous les documents y visés à l'exception des autres relevés bancaires du compte visé pour la période de référence que ceux concernant les « *flux financiers relatifs aux prestations d'assistance qui ont été facturées* » entre elle-même et la société ....., la décision déférée en exigeant la communication de tous ses relevés bancaires se caractériserait par une « *pêche aux renseignements* ». Ainsi, elle considère que la demande d'échange de renseignements des autorités françaises serait libellée de manière telle qu'elle se limiterait à la vérification, premièrement, des flux financiers entre la société ..... et elle-même et, deuxièmement, dans le cadre de ces derniers, uniquement ceux relatifs aux prestations d'assistance. Elle conclut que toute exigence de communication de documents dépassant le cadre ainsi limitativement circonscrit, constituerait une « *pêche aux renseignements* » de nature à entraîner l'annulation de la décision déférée.

Le délégué du gouvernement estime en substance que la demande d'échange de renseignements concernée remplirait toutes les conditions requises tant par l'article 22 de la Convention que par les dispositions applicables de la loi du 29 mars 2013. En effet, il est d'avis que le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, à savoir la détermination de l'impôt dû par la société ..... pour les années 2011 à 2012 serait clairement exposé dans la demande conformément à l'article 22 de la Convention et à l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013. Il en déduit que la demanderesse serait tenue de fournir toutes les informations requises pour autant qu'elles soient disponibles. Il estime que tout refus de communiquer des relevés bancaires qui ne seraient couverts par aucun secret commercial ou professionnel opposable à l'administration des Contributions directes constituerait une entrave à l'enquête des autorités fiscales françaises.

Il échet de rappeler que les obligations des autorités fiscales luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande, tel qu'il est organisé par

la directive 2011/16/UE, sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose comme suit : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives*. ».

Ainsi, une autorité requérante ayant fourni à l'autorité luxembourgeoise des informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de sa législation interne relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er de loi du 29 mars 2013, à savoir, « (…) *tous les types de taxes et impôts prélevés par un autre Etat membre de l'Union européenne, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales* », se voit communiquer lesdites informations dans la mesure où les conditions régissant la coopération administrative telles qu'énumérées au chapitre 6 de la loi du 29 mars 2013 sont remplies, ces conditions visant, notamment, l'utilisation de formulaires types décrits à l'article 20 (2) de la loi du 29 mars 2013 et qui « *comportent au moins les informations suivantes, que doit fournir l'autorité requérante:*

a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
b) la finalité fiscale des informations demandées ».

Par ailleurs, le même article dispose que « *L'autorité requérante peut, dans la mesure où ils sont connus et conformément à l'évolution de la situation internationale, fournir les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise* ».

Il s'ensuit qu'au minimum, les informations suivantes doivent être fournies par l'autorité requérante à l'autorité requise : à savoir, premièrement, l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et deuxièmement, la finalité fiscale des informations demandées. De manière facultative, l'autorité requérante peut fournir des informations additionnelles à l'autorité requise dans la mesure où ces informations sont connues et conformément à l'évolution de la situation internationale ; à savoir des indications relatives au nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout élément susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise.

Afin de circonscrire le contenu des informations qui doivent être communiquées par l'autorité requérante à l'autorité requise, il est nécessaire de se référer au considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la «pertinence vraisemblable» vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États*

membres ne sont pas libres d'effectuer des «recherches tous azimuts» ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif. ».

Il échet de noter que la norme de la pertinence vraisemblable est celle qui prévaut dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OECD concernant le revenu et la fortune telle que fixée à l'article 26 dudit Modèle de convention et qui prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[4] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[5 ;6]

Enfin, il y a lieu d'avoir égard à l'article 24 de la loi du 29 mars 2013 qui dispose que « *La présente loi n'affecte pas l'application au Grand-Duché de Luxembourg des règles relatives à l'entraide judiciaire en matière pénale. Elle ne porte pas non plus atteinte à l'exécution de toute obligation du Grand-Duché de Luxembourg quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux*. ».

Sur base des considérations qui précèdent le tribunal est amené à examiner la demande de renseignements déférée afin de vérifier si elle répond aux conditions sus-visées.

Il est constant, en l'espèce, pour ne pas avoir été contesté par le délégué du gouvernement, que la demanderesse s'est conformée à l'injonction de communication des documents visés aux points 1 à 5 et 7 de la décision déférée. Quant au point 6 de ladite décision, la demanderesse s'est limitée à communiquer les relevés bancaires circonscrits aux seuls relevés bancaires retraçant les opérations entre la société ..... et elle-même relatives aux prestations d'assistance.

Il ressort de la demande déférée que l'identité des personnes concernées par la demande d'échange de renseignements formulée par l'administration fiscale française est la société ....., dont le siège est établi à F-….. de sorte que la condition d'identification des personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête est bien remplie en l'espèce.

---

[4] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord

[5] Voir Cour Adm. 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

[6] Voir Cour Adm. 13 février 2014, n° 33792C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

Il est par ailleurs constant pour ressortir de la demande des autorités fiscales françaises que le contrôle fiscal porte sur les exercices 2011 et 2012.

Quant à la finalité fiscale des informations demandées telle que visée à l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013, la demande des autorités françaises invoque l'identification d'un compte bancaire détenu par la société demanderesse auprès de l'établissement de crédit « *Dexia Banque Internationale au Luxembourg* » et l'existence d'une « *convention d'assistance entre la société ..... et la société ..... pour un montant d'honoraires de …..€ annuel* » et indique souhaiter « *vérifier les flux financiers relatifs aux prestations d'assistance qui ont été facturés* ».

Il appartient au tribunal de vérifier la finalité fiscale des informations demandées à la lumière de la norme de la pertinence vraisemblable fixée à l'article 26 du Modèle de convention, ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant.

Force est au tribunal de constater à la lecture de la motivation utilisée par les autorités françaises que ces dernières se sont livrées à un exercice de « *pêche aux renseignements* » en souhaitant « *obtenir pour la période allant du 01/01/2011 au 31/12/2012 les relevés du compte détenu sous l'iban (…) par la SA .....auprès de ……* » dès lors que ces informations constituent « *des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* ».

En effet, il ressort de manière non équivoque de la demande de renseignements des autorités françaises que son contrôle est circonscrit, selon son libellé, à la vérification « [d]*es flux financiers relatifs aux prestations d'assistance qui ont été facturés* » dans le cadre de la « *convention d'assistance entre la société ..... et la société ..... pour un montant d'honoraires de ….€ annuel* » de sorte qu'il y a lieu de constater qu'en l'absence de toute justification de la part des autorités françaises quant aux raisons qui les ont conduites à exiger tous les relevés bancaires de la demanderesse, soit des relevés qui dépassent manifestement le cadre de leur contrôle tel que spécifiquement délimité par les termes clairs et précis de la demande d'échange de renseignements, elles restent en défaut d'établir le moindre élément de pertinence vraisemblable quant à ces renseignements demandés, en particulier, face à la transmission des relevés exigés.

Il s'ensuit, que les autorités françaises étant restées en défaut de rapporter la finalité fiscale des informations demandées au sens de l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013 conformément au critère de pertinence vraisemblable, il y a lieu de constater que c'est à tort que le directeur a indiqué dans la décision déférée qu'à son avis « *la demande contient* (…) *toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés* ».

Enfin, le tribunal est encore amené à constater que s'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément

dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision.[7] Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements dont la fourniture n'est plus contestée peuvent être dissociés de ceux dont le directeur n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif du présent jugement.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond le déclare justifié partant annule le point 6 de la décision directoriale du 16 juillet 2014 dans la mesure où il exige la transmission de relevés bancaires ne présentant aucun lien avec « *les flux financiers relatifs aux prestations d'assistance qui ont été facturés* » dans le cadre de la « *convention d'assistance entre la société ..... et la société ..... pour un montant d'honoraires de …€ annuel* » et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 3 novembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill. s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 3 novembre 2014
Le greffier du tribunal administratif

[7] Cour adm. 12 juillet 2011, n° 28279C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 56